



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11128.721567/2018-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.291 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2022  
**Recorrente** CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 25/04/2017

**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPEDIMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.**

As hipóteses de suspensão da exigibilidade acarretam restrições ao direito de a Fazenda promover a execução judicial do crédito tributário, mas não são um impedimento à sua constituição.

**LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA. DEVER. RESPONSABILIDADE FUNCIONAL.**

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, CTN). Diante da ocorrência de um fato jurídico tributário, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito correspondente para evitar a decadência do direito, ainda que haja controvérsia judicial a respeito da sua exigibilidade.

**MULTA ADUANEIRA POR ATRASO EM PRESTAR INFORMAÇÕES. AGENTE DE CARGA. LEGITIMIDADE PASSIVA.**

O agente de cargas é responsável pela prestação das informações sobre as desconsolidações de cargas que efetua e, por isso, sujeito ativo da infração prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966 (e, por conseguinte, sujeito passivo da sanção correspondente), caso não as preste na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

**MULTA ADUANEIRA. ART. 107, IV, 'E', DECRETO-LEI Nº 37/1966. TIPIFICAÇÃO E TIPICIDADE. DEIXAR DE PRESTAR INFORMAÇÃO NA FORMA E NO PRAZO.**

A infração prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966 ocorre não só quando o responsável pela prestação de informações deixa de prestá-las mas também quando as presta em desacordo com a forma e/ou fora do prazo estabelecidos em norma editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A configuração da tipicidade da referida infração prescinde da intenção do agente ou da efetividade, natureza e extensão dos efeitos da sua conduta.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 25/04/2017

**NULIDADE. PREJUÍZO À INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.**

A norma contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 visa impedir que por meio de um mesmo auto de infração ou notificação de lançamento sejam sancionadas infrações com tipificações distintas ou exigidos tributos com regras matrizes de incidência diferentes, dificultando a compreensão da exigência fiscal e o exercício do contraditório. Logo, não há prejuízo à individualização das condutas quando em um só auto de infração são identificadas, individualizadas e sancionadas infrações do mesmo tipo cometidas mais de uma vez por um mesmo sujeito passivo.

**AÇÃO ORDINÁRIA COLETIVA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.**

A ação judicial coletiva ajuizada por associação não implica renúncia à esfera administrativa por concomitância com o processo administrativo fiscal de que é parte seu associado. Nas ações judiciais coletivas, as associações atuam na defesa dos interesses de seus associados na qualidade de parte (legitimação extraordinária), e não de representante. Apesar de defenderem direito alheio, as associações atuam em nome próprio, não havendo assim identidade entre as partes de ambos os processos.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEORIA DA CAUSA MADURA. APLICABILIDADE.**

Segundo a “teoria da causa madura”, a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento.

**AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.**

O auto de infração que contém os elementos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, sobretudo a descrição do fato, a indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a partir dos quais se extraia motivação explícita, clara e congruente para a exigência fiscal nele consubstanciada não ofende o princípio da Motivação.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 126.**

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010. (Súmula CARF nº 126).

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 25/04/2017

**MULTA. INFORMAÇÕES NÃO PRESTADAS OU PRESTADAS EM  
DESACORDO COM A FORMA OU PRAZO ESTABELECIDOS PELA  
RFB. DESCONSOLIDAÇÃO. APLICAÇÃO. CONHECIMENTO  
ELETRÔNICO GENÉRICO**

A multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966 incide no caso de informação de desconsolidação de carga fora do prazo estabelecido nos artigos 22 e 50 da Instrução Normativa RFB nº 800/07, devendo ser aplicada em relação ao Conhecimento Eletrônico Genérico cuja informação deixou de ser prestada e não em relação aos Conhecimentos Eletrônicos Agregados compreendidos na operação de desconsolidação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, devido a empate no julgamento e em cumprimento ao disposto no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em acolher a preliminar que pugna pelo reconhecimento da não concomitância entre este processo e a ação coletiva proposta pela Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC), para conhecer do argumento da denúncia espontânea, vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Marcos Roberto da Silva, que votaram pela rejeição da preliminar e, por conseguinte, por não conhecer do referido argumento. Por unanimidade de votos, em rejeitar as demais preliminares e, no mérito, também devido a empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, de ofício, para reduzir a multa de R\$ 25.000,00 para R\$ 10.000,00, vencidos os Conselheiros Marcos Roberto da Silva e João José Schini Norbiato, que votaram por manter a exigência fiscal nos termos da atuação.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato – Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João José Schini Norbiato, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

## **Relatório**

Por meio do processo em epígrafe, discute-se a controvérsia instaurada em razão da lavratura de auto de infração nº **0817800/05464/18** (fls. 02/34) para a aplicação de multa

prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003.

De acordo com o referido auto, a ora Recorrente deixou de prestar informações acerca de veículo e carga transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela IN RFB n.º 800/2007, incorrendo em infração punível com a citada penalidade. Foram extraídas dos autos (fls. 05/07 e 28/29) as seguintes informações que embasaram a presente autuação:

#### 1. FATO

##### **OCORRÊNCIA DATA DE REFERÊNCIA 25/04/2017 15:46:41**

O Agente de Carga CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, CNPJ N.º 66518390000102, concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) **MBL 151705075617993** a destempo em/a partir de **25/04/2017 15:46:41**, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do(s) Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) **HBL/MHBL 151705079658066**.

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no(s) container(es) SUDU1888066, pelo Navio M/V VALIANT, em sua viagem 1218-016W, com **atracação registrada em 27/04/2017 12:02:00**. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são: Escala 17000140443, Manifesto Eletrônico 1517500849767, Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075617993 e Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) HBL/MHBL151705079658066.

**Para o caso concreto em análise, a perda de prazo se deu pela inclusão do conhecimento eletrônico house em referência em tempo inferior a quarenta e oito horas anteriores ao registro da atracação no porto de destino do conhecimento genérico.**

Destaque-se ainda que o Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075617993 foi incluído em 19/04/2017 15:07:59, momento a partir do qual se tornou possível o registro do conhecimento eletrônico agregado.

##### **RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO NO CASO**

Examinada a documentação juntada aos autos, especialmente os extratos com o registro da conclusão da desconsolidação, verifica-se que figura como **agente de carga** transportador/representante do NVOCC embarcador, para o(s) Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) **HBL/MHBL 151705079658066**, a empresa **CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, CNPJ N.º 66518390000102**.

Nos termos das normas de procedimentos em vigor, a empresa supra é considerada responsável para efeitos legais e fiscais pela apresentação dos dados e informações eletrônicas na forma e no prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil - RFB.

##### **OCORRÊNCIA DATA DE REFERÊNCIA 25/04/2017 17:43:27**

O Agente de Carga CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, CNPJ N.º 66518390000102, concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) **MBL 151705075614382** a destempo em/a partir de **25/04/2017 17:43:27**, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do(s) Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) **HBL/MHBL 151705079875245 151705079900452 151705079882969 151705079848353**.

A carga objeto da desconsolidação em comento foi trazida ao Porto de Santos acondicionada no(s) container(es) SUDU1888066, pelo Navio M/V VALIANT, em sua viagem 1218-016W, com **atracação registrada em 27/04/2017 12:02:00**. Os documentos eletrônicos de transporte que ampararam a chegada da embarcação para a carga são: Escala 17000140443, Manifesto Eletrônico 1517500849759, Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075614382 e Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) HBL/MHBL151705079875245 151705079900452 151705079882969 151705079848353.

**Para o caso concreto em análise, a perda de prazo se deu pela inclusão do conhecimento eletrônico house em referência em tempo inferior a quarenta e oito horas anteriores ao registro da atracação no porto de destino do conhecimento genérico.**

Destaque-se ainda que o Conhecimento Eletrônico (CE) **MBL 151705075614382 foi incluído em 19/04/2017 15:07:59**, momento a partir do qual se tornou possível o registro do conhecimento eletrônico agregado.

#### RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO NO CASO

Examinada a documentação juntada aos autos, especialmente os extratos com o registro da conclusão da desconsolidação, verifica-se que figura como agente de carga transportador/representante do NVOCC embarcador, para o(s) Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) HBL/MHBL 151705079875245 151705079900452 151705079882969 151705079848353, a empresa CUSTOM COMERCIO INTERNACIONAL LTDA, CNPJ Nº 66518390000102.

Nos termos das normas de procedimentos em vigor, a empresa supra é considerada responsável para efeitos legais e fiscais pela apresentação dos dados e informações eletrônicas na forma e no prazo estabelecidos pela Receita Federal do Brasil - RFB.

[...]

#### III. CONCLUSÃO

Feita toda a análise jurídica, constitui a autoridade o presente crédito fiscal, em cumprimento ao disposto no "caput" do artigo 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e no uso das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Fato Gerador	Valor
25/04/2017	R\$ 5.000,00
25/04/2017	R\$ 5.000,00
25/04/2017	R\$ 5.000,00
25/04/2017	R\$ 5.000,00
25/04/2017	R\$ 5.000,00

(grifo nosso).

Devidamente científica, a ora Recorrente apresentou impugnação (às fls. 208/233), na qual alegou, em suma: **(1)** que o auto de infração é insubsistente em razão de decisão proferida no âmbito do processo judicial n.º 0005238-86.2015.4.03.6100; **(2)** que o auto de infração é insubsistente em razão da aplicação de mais de uma multa em relação a um único veículo transportador e de mais de uma multa na mesma autuação; **(3)** que prestou as informações de maneira idônea e correta, em sua integralidade; **(4)** que a obrigatoriedade da prestação de informações antecipadas no sistema aplica-se apenas ao armador transportador; **(5)** que no caso concreto estaria caracterizada a denúncia espontânea; **(6)** que a autuação caracteriza ofensa ao princípios da Motivação e da Razoabilidade; e **(6)** que o auto de infração incidiu em *bis in idem*.

Ao apreciar a impugnação (acórdão n.º **16-84.419**, às fls. 293/306), a **17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo**, por unanimidade de votos, acordou:

- 1) no que tange à possibilidade de o contribuinte prestar as informações exigidas pela RFB em sede de denúncia espontânea, JULGAR pelo não conhecimento da impugnação, em razão da existência de concomitância entre os processos judicial e administrativo; e
- 2) com relação aos demais argumentos apresentados pela defesa, JULGAR improcedente a impugnação, com a consequente manutenção do crédito tributário exigido.

A decisão do colegiado a quo recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 25/04/2014

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO DE CARGA. MULTA.**

O não prestação de informação do conhecimento de carga na chegada de veículo ao território nacional tipifica a multa prevista no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei n.º 37/66 com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/03.

**CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.**

Antecipação de Tutela. Não se toma conhecimento da impugnação no tocante à matéria objeto de ação judicial. Parecer Normativo COSIT n.º7/14. Súmula CARF n.º 1.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão do colegiado a quo, merece destaque o fato de que, embora no decisum do acórdão a DRJ tenha concluído por não conhecer da impugnação no tange ao argumento de denúncia espontânea, no voto condutor da decisão o ilustre relator não deixou de enfrentar tal argumento (fls. 299/300).

Inconformada com a decisão do colegiado a quo, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 315/339), no qual sustenta, em caráter **preliminar**, (1) que o auto de infração é insubsistente em razão de tutela antecipada concedida no âmbito do processo judicial n.º 0005238-86.2015.4.03.6100; (2) defende inexistir concomitância entre o presente processo administrativo e a ação judicial ajuizada pela Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Cargas Aérea, Comissária de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC); e (3) alega a insubsistência do auto de infração em razão da aplicação de mais de uma multa em relação a um único veículo transportador e de mais de uma multa na mesma autuação. No **mérito**, argumenta que (4) a obrigatoriedade da prestação antecipada de informações no sistema aplica-se apenas ao armador transportador e que houve a prestação das devidas informações; (5) defende a inexistência da tipificação da penalidade aplicada; (6) expõe a tese de que a autuação incorreu em ofensa ao princípio da Motivação; e, por fim, (7) defende que estaria caracterizada a denúncia espontânea.

Dando-se prosseguimento ao feito, o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro João José Schini Norbiato, Relator.

### **1. Da competência para julgamento do feito**

Este colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23-B do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017.

### **2. Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Posto isso, passo à análise das razões de recurso na sequência e sob os títulos dados pela Recorrente.

### **3. Das preliminares**

#### **3.1. Da nulidade do auto em razão de decisão judicial**

A Recorrente inicia suas razões de recurso defendendo a tese de que o auto de infração de que trata esse processo seria nulo em razão da antecipação de tutela concedida no processo judicial n.º 0005238-86.2015.4.03.6100, no qual figura como requerente a Associação

Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC).

Alega que em razão dessa decisão, a Fazenda Nacional estaria impedida de exigir a penalidade (multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37/1966) sempre que empresas associadas à ACTC tenham prestado ou retificado informações durante o exercício de seu direito de denúncia espontânea.

Defronte a esse argumento, vejamos o que diz o dispositivo da decisão que concedeu a tutela antecipada (fls. 62/65):

Ante o exposto, defiro parcialmente a antecipação da tutela para determinar que a Ré se **abstenha de exigir** das associadas da Autora as penalidades em discussão nestes autos, independentemente do depósito judicial, sempre que as empresas tenham prestado ou retificado as informações no exercício de seu legítimo direito de denúncia espontânea, nos termos do artigo 102 do Decreto-lei 37/66. (grifo nosso)

Analisando a decisão da MM. Juíza Federal da 14ª Vara Cível Federal de São Paulo, vê-se que o argumento da Recorrente é procedente no que concerne à impossibilidade de a Fazenda exigir o crédito tributário consubstanciado nesse lançamento, mas improcedente quanto à nulidade do auto de infração. Explico:

Por se tratar de uma tutela antecipada que determina que a Fazenda se abstenha de exigir o crédito tributário nas circunstâncias que ela especifica, essa decisão enquadra-se na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151, V, do Código Tributário Nacional. Todavia, em absoluto, trata-se de uma vedação ao lançamento. Como sabemos, o lançamento não implica a necessária e imediata exigência do crédito tributário. Tanto é assim, que a autoridade fiscal consignou no próprio auto que a exigibilidade do crédito está suspensa por força da decisão judicial (fls. 03).

Vale lembrar que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são, antes de tudo, restrições ao direito de a Fazenda promover a cobrança e a execução judicial do crédito. Em sentido oposto, podem ser encaradas como uma garantia para o contribuinte de que, em sua vigência, a Administração não poderá propor a execução judicial ou nela prosseguir, se já proposta. Ao se constatar que não se está diante de uma delas, abre-se espaço para a exigência da obrigação tributária imediatamente.

Outro aspecto a considerar é que, dada à sucessão lógica de eventos tributários, o habitual é que primeiro ocorra a constituição do crédito (por meio do lançamento tributário e da notificação ao sujeito passivo) para que então venha-se a vislumbrar uma das hipóteses de suspensão de sua exigibilidade. A doutrina, no entanto, aponta situações em que a “suspensão” da exigibilidade pode ocorrer antes mesmo que o lançamento seja efetuado. Nesse sentido, Ricardo Alexandre<sup>1</sup> ensina que:

Outro ponto digno de nota é que as causas de suspensão do crédito tributário não operam apenas nos casos em que o lançamento já foi efetuado.

**É possível, por exemplo, que seja concedida uma liminar em mandado de segurança mesmo antes da constituição do crédito. Nesse caso, a jurisprudência tem afirmado que a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento,**

<sup>1</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. p. 503

**pois o que a liminar suspende é a exigibilidade do crédito e não a possibilidade de constituí-lo. Assim, o crédito pode (e deve) ser constituído, mas sem estipulação de prazo para pagamento e sem imposição de penalidade, devendo-se apor, ao final do documento que instrumentaliza, o lançamento, a expressão "suspensão por medida judicial". (grifo nosso)**

Esse entendimento, inclusive, encontra-se positivado no art. 63 da lei n.º 9.430/1996 :

**Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)**

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (~~Vide Medida Provisória n.º 75, de 2002~~)

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Vide Medida Provisória n.º 75, de 2002) (grifo nosso)

Portanto, ainda que presente uma causa de suspensão da exigibilidade, quando da ocorrência de um fato jurídico tributário, a autoridade tem o dever de constituir o crédito correspondente, sob pena de responsabilidade civil, criminal e administrativa (art. 142, parágrafo único, CTN). Trata-se de uma atividade obrigatória e vinculada, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário e a obrigatoriedade legal de se efetuar o lançamento tributário com vistas à prevenção da decadência.

Nessa fase (pré-constituição do crédito), o prazo que passa a fluir é o decadencial. Esvaindo-se este prazo, caduca o direito ao crédito tributário e, mais que isso, ocorre a sua extinção, nos termos do inciso V do art. 156 do CTN.

Assim, ainda que haja uma controvérsia judicial acerca da exigência tributária, não há um impeditivo à constituição do crédito, principalmente quando o prazo decadencial está correndo e não se tem ainda uma decisão definitiva sobre a lide (no caso concreto, tem-se uma tutela provisória).

Impedir que, na pendência de uma decisão definitiva, o lançamento fosse realizado, poderia tornar inviável o direito de a Fazenda futuramente exigir o crédito, caso, ao final da lide, a decisão lhe fosse favorável, pois, repita-se, o prazo decadencial está correndo até que o lançamento seja efetuado. Aliás, até por isso, o habitual é que as decisões judiciais, enquanto não haja o trânsito em julgado, não obstem a realização do lançamento.

No mais, é lógico que, em ocorrendo o trânsito em julgado a favor da Recorrente, deverá a Fazenda Nacional não só se abster de exigir o crédito tributário, nos termos em que dispuser a decisão, como também deverá extinguir os créditos já lançados e que estejam em desacordo com ela.

Logo, entendo que a decisão judicial, no caso concreto, não impede a realização do lançamento e que, portanto, a autoridade fiscal agiu acertadamente ao constituir o crédito para prevenir a decadência, não havendo assim que se falar da nulidade do auto por esse motivo.

Nesses termos, voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

### 3.2. Da suposta concomitância com processo judicial

A Recorrente defende, em sede preliminar, que a decisão do colegiado a quo de não conhecer do mérito da impugnação, no tange ao argumento de denúncia espontânea, por entender que houve renúncia à esfera administrativa em razão da propositura da ação judicial nº 0005238-86.2015.403.6100, é descabida. Alega que “*não ingressou com nenhuma medida judicial específica para combater o auto de infração*”, que “*o objeto de discussão da ação coletiva não tem como origem a mesma relação jurídica de direito material discutida neste processo*” e que “*a renúncia nas instâncias administrativas somente importa quando a propositura da ação judicial é feita pelo SUJEITO PASSIVO*”.

Compulsando as peças da ação judicial nº 0005238-86.2015.4.03.6100 juntadas a estes autos (fls. 62/113), vê-se que a Recorrente consta da listagem dos associados que autorizaram a propositura de ação coletiva proposta pela Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC) (fls. 113). Constata-se ainda, pela petição inicial (fls. 67/112), que além de pedido de antecipação de tutela para reconhecer a aplicação da denúncia espontânea para infrações aduaneiras, nos termos do § 2º do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66 (tutela esta que foi deferida conforme decisão às fls. 62/65), a ACTC pleiteia a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, sob a alegação de ilegalidade das multas aplicadas com base no descumprimento de obrigações acessórias previstas na Instrução Normativa RFB nº 800/2007, art. 18 e 22, bem como do ato declaratório executivo COREP nº 03/2008.

Diante disso, considerando a prevalência das decisões judiciais sobre as administrativas, há que se reconhecer que é inegável que eventual decisão favorável à requerente no processo judicial irá beneficiar também a Recorrente, na qualidade de associada.

Contudo, sou levado a concordar que, *in casu*, não há concomitância entre o processo administrativo e o processo judicial. Isso porque, por se tratar de uma ação coletiva, pode até haver identidade quanto à causa de pedir e os pedidos, porém, como a ação foi proposta por substituto processual (no caso a Associação), não há identidade entre as partes litigantes na esfera judicial e as partes no processo administrativo fiscal. Acerca da substituição processual, assim nos ensina Fredie Didier Jr.<sup>2</sup>:

#### 10.3.3. Substituição processual ou legitimação extraordinária

Parte da doutrina nacional tem por sinônimas as designações "substituição processual" e "legitimação extraordinária".

<sup>2</sup> DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. 20. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018. p. 404-405

Há, no entanto, quem defenda aceção mais restrita à "substituição processual". Segundo essa corrente, a substituição processual seria apenas uma espécie do gênero "legitimação extraordinária" e existiria quando ocorresse uma efetiva substituição do legitimado ordinário pelo legitimado extraordinário, nos casos de legitimação extraordinária autônoma e exclusiva ou nas hipóteses de legitimação autônoma concorrente, em que o legitimado extraordinário age em razão da omissão do legitimado ordinário, que não participou do processo como litisconsorte. **Nessa linha, não se admite a coexistência de substituição processual e litisconsórcio.**

[...]

c) O legitimado extraordinário atua no processo na qualidade de parte, e não de representante, ficando submetido, em razão disso, ao regime jurídico da parte. Atua em nome próprio, defendendo direito alheio. **Há incoincidência, portanto, entre as partes da demanda e as partes do litígio. Em razão disso, é em relação ao substituto que se examina o preenchimento dos requisitos processuais subjetivos.** A imparcialidade do magistrado, porém, pode ser averiguada em relação a ambos: substituto ou substituído. (grifo nosso)

Nesse caso, a Recorrente poderia até mesmo manejar uma ação judicial individual para tratar da situação jurídica controvertida, sem que isso levasse à litispendência. Vejamos o que diz o Código de Processo Civil acerca da litispendência:

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

[...]

VI - litispendência;

[...]

§ 1º Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada.

§ 2º Uma ação é idêntica a outra **quando possui as mesmas partes**, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

§ 3º Há litispendência quando se repete ação que está em curso. (grifo nosso)

Na mesma linha, podemos citar as disposições contidas no TÍTULO III do Código de Defesa do Consumidor (CDC), que tratam, a princípio, das ações individuais e coletivas de defesa de interesses dos consumidores e da impossibilidade de ocorrência de litispendência entre elas, mas que também se aplicam à defesa de direitos difusos, coletivos e individuais em geral. Artigos 81, 82, 103 e 104 do CDC, *in verbis*:

**LEI Nº 8.078, DE 11 DE SETEMBRO DE 1990.**

Art. 81. A defesa dos interesses e direitos dos consumidores e das vítimas poderá ser exercida em juízo **individualmente, ou a título coletivo.**

Parágrafo único. **A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:**

I - interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II - interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos deste código, os transindividuais, de natureza indivisível de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

**III - interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.**

Art. 82. Para os fins do art. 81, parágrafo único, são legitimados concorrentemente:(Redação dada pela Lei n.º 9.008, de 21.3.1995)

I - o Ministério Público, II - a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal;

III - as entidades e órgãos da Administração Pública, direta ou indireta, ainda que sem personalidade jurídica, especificamente destinados à defesa dos interesses e direitos protegidos por este código;

**IV - as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses e direitos protegidos por este código, dispensada a autorização assemblear.**

[...]

Art. 103. **Nas ações coletivas de que trata este código, a sentença fará coisa julgada:**

I - erga omnes, exceto se o pedido for julgado improcedente por insuficiência de provas, hipótese em que qualquer legitimado poderá intentar outra ação, com idêntico fundamento valendo-se de nova prova, na hipótese do inciso I do parágrafo único do art. 81;

II - ultra partes, mas limitadamente ao grupo, categoria ou classe, salvo improcedência por insuficiência de provas, nos termos do inciso anterior, quando se tratar da hipótese prevista no inciso II do parágrafo único do art. 81;

**III - erga omnes, apenas no caso de procedência do pedido, para beneficiar todas as vítimas e seus sucessores, na hipótese do inciso III do parágrafo único do art. 81.**

§ 1º Os efeitos da coisa julgada previstos nos incisos I e II não prejudicarão interesses e direitos individuais dos integrantes da coletividade, do grupo, categoria ou classe.

**§ 2º Na hipótese prevista no inciso III, em caso de improcedência do pedido, os interessados que não tiverem intervindo no processo como litisconsortes poderão propor ação de indenização a título individual.**

§ 3º Os efeitos da coisa julgada de que cuida o art. 16, combinado com o art. 13 da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985, não prejudicarão as ações de indenização por danos pessoalmente sofridos, propostas individualmente ou na forma prevista neste código, mas, se procedente o pedido, beneficiarão as vítimas e seus sucessores, que poderão proceder à liquidação e à execução, nos termos dos arts. 96 a 99.

§ 4º Aplica-se o disposto no parágrafo anterior à sentença penal condenatória.

**Art. 104. As ações coletivas, previstas nos incisos I e II e do parágrafo único do art. 81, não induzem litispendência para as ações individuais, mas os efeitos da coisa julgada erga omnes ou ultra partes a que aludem os incisos II e III do artigo anterior não beneficiarão os autores das ações individuais, se não for requerida sua suspensão no prazo de trinta dias, a contar da ciência nos autos do ajuizamento da ação coletiva. (grifo nosso)**

Hugo Nigro Mazzilli<sup>3</sup> esclarece que as disposições do Código de Defesa do Consumidor aplicam-se, no que for cabível, para a defesa de direitos difusos, coletivos e individuais em geral, e não só às relações de consumo. Ademais, esclarece sobre a impossibilidade de litispendência entre as ações individuais e coletivas. Vejamos o que ensina o ilustre autor:

Para a defesa dos direitos e interesses difusos, coletivos e individuais (homogêneos ou não), no que for cabível, aplicam-se os dispositivos do Título III do CDC, que dizem respeito à defesa do consumidor em juízo (arts. 81-104).

**Os colegitimados à ação civil pública ou coletiva exercerão em juízo a defesa dos interesses individuais homogêneos, não só em matéria de relações de consumo, mas de quaisquer outros interesses transindividuais equivalentes.**

[...]

O art. 104 do CDC expressamente nega a possibilidade de litispendência entre ações *individuais* e ações civis públicas ou coletivas para defesa de interesses *difusos* e *coletivos*. Isso até é óbvio, pois não coincidem partes e pedido, quando se trate, de um lado, de uma ação *individual* para reparação de danos *diferenciados*, e, de outro lado, de uma ação *coletiva* que verse interesses *indivisíveis*.

Mas, em decorrência da mesma norma, dever-se-ia concluir, *a contrario sensu*, que o CDC admite a existência de litispendência entre ação individual e ação civil pública ou entre ação individual e ação coletiva destinada à defesa de interesses *individuais homogêneos*...

Ora, **a rigor, nem mesmo no caso de interesses individuais homogêneos teremos verdadeira e própria litispendência entre ação civil pública (ou coletiva) e ação individual**, uma vez que não coincidem seus objetos: o caso seria antes de conexão, ou, sob circunstâncias específicas, até mesmo de continência, quando o objeto da ação civil pública ou coletiva compreendesse, porque mais abrangente, o objeto da ação individual. Ademais, "o ajuizamento de ação civil pública sobre o mesmo objeto não induz litispendência porque não pode impedir o direito individual subjetivo de ação, assegurado na Carta Magna". (grifo nosso)

Também em relação aos créditos tributários inscritos em dívida ativa, nos termos do art. 38, § único, da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80), a renúncia à esfera administrativa dependerá da proposição de ação anulatória pelo próprio contribuinte:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, **pelo contribuinte**, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (grifo nosso)

É possível ainda verificar a existência de precedentes nessa direção em decisões proferidas por este Conselho:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 11/04/2012

<sup>3</sup> MAZZILLI, Hugo Nigro. A Defesa dos Interesses difusos em Juízo. 31. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 306 e 331.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO COLETIVA.  
CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A existência de Medida Judicial Coletiva interposta por associação de classe não tem o condão de caracterizar renúncia à esfera administrativa por concomitância.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Acórdão **3002-000.215**, de 12 de junho de 2018, da **3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 03/01/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO COLETIVA.  
CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A existência de Medida Judicial Coletiva interposta por associação de classe não tem o condão de caracterizar renúncia à esfera administrativa por concomitância.

(Acórdão **3201-005.448**, de 18 de junho de 2019, da **3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**)

Por todo o exposto, entendo não incidir ao caso o enunciado nº 01 da Súmula CARF, por não haver identidade entre a requerente na ação coletiva e a ora Recorrente neste processo administrativo. Eis o que diz o referido enunciado com os grifos por nós efetuados:

Importa renúncia às instâncias administrativas a **propositura pelo sujeito passivo de ação judicial** por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, **com o mesmo objeto do processo administrativo**, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). (grifo nosso)

Diante disso, voto por acolher a preliminar suscitada pela Recorrente, por entender que não há concomitância entre este processo e ação judicial proposta pela Associação Nacional das Empresas Transitárias, Agentes de Carga Aérea, Comissárias de Despachos e Operadores Intermodais (ACTC).

### **3.3. Insubstância do auto de infração – individualização de condutas**

Como última questão preliminar, a Recorrente defende a impossibilidade da aplicação de mais de uma multa em relação a um mesmo veículo transportador, o que o faz com fundamento na Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 14/02/2008, a qual, ao seu ver, seria aplicável também à importação por analogia. Ademais, cita inclusive uma decisão da DRJ São Paulo que contém entendimento nesse sentido.

Além disso, alega que o agrupamento das multas em um único auto de infração contraria o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, ferindo a determinação de individualização das condutas e o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Quanto a este último argumento, cumpre registrar que, compulsando o auto de infração, não se observa qualquer prejuízo à “individualização das condutas”. A descrição dos fatos é clara ao atribuir uma multa distinta para cada uma das ocorrências que a autoridade fiscal reputa ser um descumprimento de prazos passível de penalidade.

O que o art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 busca, ao determinar que “*a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade*”, é impedir que em um mesmo auto sejam cobrados diferentes tributos ou diferentes penalidades, devido ao risco de que a junção de penalidades com naturezas distintas ou de tributos com regras matrizes de incidência diferentes possa comprometer a compreensão da exigência imposta.

No caso concreto, não se observa nenhum prejuízo, já que a exigência fiscal refere-se a penalidade circunscrita a um único enquadramento legal e a descrição dos fatos contida no auto de infração (às fls. 05/07 dos autos, cujo teor já fora reproduzido no relatório deste acórdão) é suficientemente completa e descreve de maneira detalhada os eventos que ensejaram a sua aplicação. Tanto é assim, que permitiu à Recorrente suscitar uma ampla discussão acerca do mérito em sua impugnação e no presente Recurso, o que é incompatível com a tese de cerceamento do direito de defesa.

Acerca do argumento de que, com base na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8, de 14/02/2008, haveria vedação à aplicação de mais de uma multa em relação a um mesmo veículo transportador, entendo que também não assiste razão à Recorrente. Vejamos o que diz a ementa da mencionada SCI, *in verbis*:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS **DESPACHO DE EXPORTAÇÃO. MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. REGISTRO NO SISCOMEX DOS DADOS APÓS O PRAZO.**

Aplica-se a retroatividade benigna prevista na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, pelo não registro no Siscomex dos dados pertinentes ao embarque da mercadoria no prazo previsto no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, em face da nova redação dada a este dispositivo pela IN SRF n.º 510, de 2005.

Para as infrações cometidas a partir de 31 de dezembro de 2003, **a multa a ser aplicada na hipótese de o transportador não informar, no Siscomex, os dados relativos aos embarques de exportação** na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, é a que se refere à alínea “e” do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a redação dada pela Lei no 10.833, de 2003.

Deve ser aplicada ao transportador uma única multa de R\$ 5.000,00, por se tratar de uma única infração. (grifos nossos)

De plano, é possível constatar que esta SCI aborda especificamente o registro de dados relativos ao embarque de exportação, na forma e nos prazos estabelecidos no art. 37 da IN SRF n.º 28, de 1994, situação que não guarda relação com os fatos discutidos no presente processo. O fato dessa SCI tratar da multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei n.º 37/1966 não implica a sua aplicabilidade a todas as hipóteses em que é possível a incidência da referida penalidade. É preciso destacar que as soluções de consulta se prestam a abordar assuntos específicos e sua força vinculante no âmbito da RFB está adstrita à hipótese por elas abrangida (art. 33 da IN RFB n.º 2058, de 09 de dezembro de 2021).

Ademais, se não é permitido aos órgãos julgadores afastarem a aplicação de normas tributárias sob o argumento de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº. 2), muito menos lhes é facultado fazê-lo com base em analogia.

Posto isso, é preciso dizer que no caso concreto, o lançamento é respaldado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 2, de 4/2/2016, já que a multa foi aplicada devido à prestação de informações sobre a desconsolidação de cargas provenientes do exterior (importação) em desacordo com o prazo estabelecido na IN RFB nº 800/2007. Eis a ementa desta SCI:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO DAS IMPORTAÇÕES. INFRAÇÃO. MULTA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA.**

A multa estabelecida no art. 107, inciso IV, alíneas “e” e “f” do Decreto-Lei nº37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003, **é aplicável para cada informação não prestada ou prestada em desacordo com a forma ou prazo estabelecidos na Instrução Normativa RFB nº800, de 27 de dezembro de 2007.** As alterações ou retificações das informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo, não sendo cabível, portanto, a aplicação da citada multa. Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº37, de 18 de novembro de 1966; Instrução Normativa RFB nº800, de 27 de dezembro de 2007.

De acordo com a IN RFB nº 800/2007, a informação da desconsolidação da carga manifestada compreende:

Art. 17. A informação da desconsolidação da carga manifestada compreende:

I - a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados; e

**II - a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônicos agregados.**

Art. 18. **A desconsolidação será informada pelo agente de carga que constar como consignatário do CE genérico ou por seu representante.**

**§ 1º O agente de carga poderá preparar antecipadamente a informação da desconsolidação, antes da identificação do CE como genérico, mediante a prestação da informação dos respectivos conhecimentos agregados em um manifesto eletrônico provisório.**

§ 2º O CE agregado é composto de dados básicos e itens de carga, conforme relação constante dos Anexos III e IV.

§ 3º A alteração ou exclusão de CE agregado será efetuada pelo transportador que o informou no sistema.

Art. 19. O registro de declaração de trânsito aduaneiro amparado por CE genérico somente será permitido depois de a informação da desconsolidação ter sido prestada no Sistema Mercante.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

Parágrafo único.(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

Vê-se que a desconsolidação envolve não só a prestação de informações quanto ao conhecimento genérico (Master Bill of Lading - MBL) como também a inclusão de todos os conhecimentos agregados/filhotes (House Bill of Lading - HBL). Logo, conclui-se que a inclusão de cada conhecimento agregado constitui uma informação distinta. A cobrança em duplicidade somente ocorreria se sobre uma mesma informação não fornecida fosse cobrada mais de uma multa. Ocorre que, no caso concreto, foram diversas informações não prestadas, e sobre cada uma destas foi cobrada a multa correspondente.

Se prevalecesse o entendimento de que a penalidade só poderia ser aplicada uma única vez por navio/viagem, bastaria a incidência da multa em relação a um dos intervenientes que atuaram nesse transporte (e que descumpriu o prazo para a prestação de informações) para que todos os demais, na mesma situação, se sentissem desobrigados a prestar as informações a seu encargo dentro do prazo estabelecido.

Ou ainda, se um agente de cargas responsável pela prestação de informações sobre várias cargas distintas relacionadas a uma desconsolidação (diversos CEs agregados, por exemplo), só pudesse ser apenado uma única vez, ao perder o prazo para prestar a informação sobre uma dessas cargas, não veria urgência para informar as demais, já que a penalidade seria a mesma.

Se assim fosse, criar-se-ia uma situação esdrúxula, em que se penalizaria na mesma medida sujeitos em situações distintas, ou, pior ainda, penalizar-se-ia uns em detrimento de outros. Além disso, a eficácia da norma que criou a mencionada obrigação praticamente se perderia, o que seria um prejuízo não só para a Aduana, mas também aos contribuintes, pelo provável aumento do tempo de despacho e dos gastos com armazenagem.

Quanto ao citado acórdão da colenda 23ª Turma da DRJ São Paulo, não obstante o devido respeito que tal decisão merece, é fato que, por não se tratar de jurisprudência de caráter vinculante, seus efeitos não se estendem genericamente para além das partes envolvidas no processo administrativo a que diz respeito e, por conseguinte, não vinculam as decisões das turmas deste Conselho.

Portanto, julgo improcedente o argumento de que a multa deverá ser aplicada uma única vez por veículo transportador, razão pela qual voto por rejeitar a preliminar suscitada pela Recorrente.

#### **4. Do mérito**

Acolhida a preliminar que pede o reconhecimento da inexistência de concomitância entre este processo administrativo e a ação coletiva ajuizada pela ACTC (item **3.2.** deste voto), poder-se-ia cogitar da devolução dos autos à instância a quo para que aquele r. colegiado proferisse decisão acerca do argumento da incidência do instituto da denúncia espontânea no caso concreto.

Entretanto, não só a referida tese foi replicada pela Recorrente em sua peça recursal (item **3.4** do Recurso Voluntário), como também trata-se de uma matéria exclusivamente de direito, inclusive já sumulada por este Conselho, estando, portanto, em

condições de imediato julgamento por este colegiado, nos termos do art. 1.013, § 3º, do CPC, c/c o art. 485, V, do mesmo diploma legal:

**LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. (Código de Processo Civil)**

Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

[...]

**V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada;**

[...]

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

[...]

**§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:**

**I - reformar sentença fundada no art. 485;**

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

Nesse diapasão, podemos citar os seguintes precedentes em decisões proferidas por este Conselho:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEORIA DA CAUSA MADURA. APLICABILIDADE. ANÁLISE DE DIREITO CREDITÓRIO.

Segundo a “teoria da causa madura”, a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento.

(Acórdão **9101-004.613**, de 05 de dezembro de 2019, da **CSRF / 1ª Turma**)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

[...]

CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. PROVA. BAIXA PARA DRF. DISPENSABILIDADE. CAUSA MADURA.

Não há obrigatoria baixa em diligência do processo para julgamento, como tampouco impedido o julgador administrativo de apreciar as provas dos autos, nos termos do regramento processual vigente, notadamente em processo em que o ônus da prova do crédito é do contribuinte. A análise das provas, apresentadas pelo contribuinte para

demonstrar seu crédito, não implica em supressão de instância, quando “madura” a causa para julgamento.

(Acórdão **9101-004.508**, de 6 de novembro de 2019, da **CSRF / 1ª Turma**)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/05/1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEORIA DA CAUSA MADURA. MATÉRIA DECIDIDA EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL. APLICABILIDADE.

Segundo a “teoria da causa madura”, a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento. A teoria da causa madura foi inserida no ordenamento jurídico pela Lei n.º 10.352/2001, que acrescentou o §3º ao art. 515, do outrora Código de Processo Civil de 1973, revogado pela Lei n.º 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil. Ainda, no novo diploma processual, em seu art. 1.013, §3º e 4º, de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, foram ampliadas as possibilidades de incidência da referida teoria.

Havendo a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98 pelo STF, em sede de repercussão geral, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, consoante art. 62 do RICARF, não se vislumbra a ocorrência de supressão de instância ao ser afastada a decadência e aplicado o direito, já “maduro”, ao caso dos autos, sem o retorno à instância de origem.

(Acórdão **9303-008.566**, de 14 de maio de 2019, da **CSRF / 3ª Turma**)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TEORIA DA CAUSA MADURA. APLICABILIDADE. ANÁLISE DE DIREITO CREDITÓRIO.

Segundo a “teoria da causa madura”, a lide pode ser julgada desde logo se a questão versar unicamente sobre matéria de direito e estiver em condições de imediato julgamento.

(Acórdão **9101-004.611**, de 05 de dezembro de 2019, da **CSRF / 1ª Turma**)

Posto isso, embora eu considere que, no caso concreto, não exista concomitância entre as esferas administrativa e judicial, entendo, todavia, que não há necessidade de devolução do processo à instância a quo, cabendo a este colegiado, desde logo, proferir decisão de mérito, motivo pelo qual voto para que passemos à análise das razões de mérito contidas no recurso.

#### **4.1. Das informações efetivamente prestadas**

Neste tópico de sua peça recursal, a ora Recorrente argumenta que a autuação teria como fundamento a “*NÃO PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES*” e que tal alegação “*não foi*

*sustentada*”. Destaca que “há de se observar a recente mudança na IN RFB n.º 800/07, trazida pela Instrução Normativa RFB n.º 1.473, de 2 de junho de 2014, a qual consignou que eventual atraso na prestação de informações, previsto pelo art. 22 seria IMPUTÁVEL SOMENTE AO ARMADOR TRANSPORTADOR, visto que somente este manifesta carga”. Em síntese, a Recorrente alega sua ilegitimidade quanto à sanção que lhe foi imputada.

Posto isso, tenho que dizer que discordo dessas alegações. Primeiro, porque, diga-se de pronto, a multa objeto desses autos é aplicável não só quando as informações não são prestadas, mas também quando elas são prestadas em desacordo com a forma e/ou fora dos prazos estabelecidos em norma editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Segundo, que, na qualidade de agente de cargas, a Recorrente é, sim, responsável pela prestação das informações sobre as desconsolidações de cargas que efetua e, por isso, um potencial sujeito ativo da infração prevista no artigo 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei n.º 37/1966 (e, por conseguinte, sujeito passivo da sanção correspondente).

Transcrevo a seguir a disposição legal que estabelece a tipificação da infração e a sanção aplicada à Recorrente:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

[...]

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

[...]

e) por **deixar de prestar informação** sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, **na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga;** e (grifo nosso)

A partir da leitura desse dispositivo, conclui-se que a referida multa serve para sancionar aquele que, obrigado a prestar informações sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, deixa de prestá-las na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, se o responsável pela prestação da informação o faz de modo intempestivo estará sujeito à referida multa.

Sobre a responsabilidade pela prestação das informações referentes ao transporte internacional de carga, assim dispõe o art. 37, caput e § 1º, do Decreto-Lei n.º 37/1966:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, **na forma e no prazo por ela estabelecidos**, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)

§ 1º **O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.** (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003) (grifo nosso)

Com o fito de estabelecer a forma e os prazos para a prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que os transportadores e agentes de cargas executem, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 800/2007, cujas disposições que interessam para a análise desta lide reproduzo a seguir:

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º 800, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2007**

Dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados.

Art. 1º O controle aduaneiro de entrada e saída de embarcações e de movimentação de cargas e unidades de carga nos portos, bem como de entrega de carga pelo depositário, serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa e serão processados mediante o módulo de controle de carga aquaviária do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), denominado Siscomex Carga. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1473, de 02 de junho de 2014).

Parágrafo único. As informações necessárias aos controles referidos no caput serão prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) pelos intervenientes **na forma e prazos estabelecidos nesta Instrução Normativa**, mediante o uso de certificação digital: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1473, de 02 de junho de 2014)

[...]

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa define-se como:

[...]

§ 1º Para os fins de que trata esta Instrução Normativa:

[...]

#### **IV - o transportador classifica-se em:**

[...]

d) **desconsolidador**, no caso de transportador não enquadrado nas alíneas “a” e “b”, responsável pela desconsolidação da carga no destino; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1473, de 02 de junho de 2014)

e) **agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional;**

[...]

Art. 3º O consolidador estrangeiro é representado no País por agente de carga.

Parágrafo único. O consolidador estrangeiro é também chamado de Non-Vessel Operating Common Carrier (NVOCC).

Art. 4º A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima.

§ 1º Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.

§ 2º A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.

§ 3º Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.

Art. 5º As referências nesta Instrução Normativa a **transportador** abrangem a sua representação por **agência de navegação ou por agente de carga**.

[...]

Art. 6º **O transportador deverá prestar no Sistema Mercante as informações sobre o veículo assim como as cargas nele transportadas, inclusive contêineres vazios e demais unidades de cargas vazias, para cada escala da embarcação.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

[...]

Art. 10. A informação da carga transportada no veículo compreende:

I - a informação do manifesto eletrônico;

II - a vinculação do manifesto eletrônico a escala;

III - a informação dos conhecimentos eletrônicos;

IV - **a informação da desconsolidação**; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

[...]

Art. 13. A informação do CE compreende os dados básicos e os correspondentes itens de carga, conforme relação constante dos Anexos III e IV, e deverá ser prestada pelo transportador. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

§ 1º O CE somente será considerado informado quando seus dados básicos e pelo menos um de seus itens de carga tiverem sido registrados no sistema.

[...]

Art. 17. **A informação da desconsolidação da carga manifestada compreende:**

I - **a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados; e**

II - **a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônicos agregados.**

Art. 18. **A desconsolidação será informada pelo agente de carga que constar como consignatário do CE genérico ou por seu representante.**

§ 1º **O agente de carga poderá preparar antecipadamente a informação da desconsolidação, antes da identificação do CE como genérico, mediante a prestação da informação dos respectivos conhecimentos agregados em um manifesto eletrônico provisório.**

[...]

Art. 22. São os seguintes os prazos mínimos para a prestação das informações à RFB:

[...]

II - as correspondentes ao manifesto e seus CE, bem como para toda associação de CE a manifesto e de manifesto a escala:

[...]

d) quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação, para os manifestos de cargas estrangeiras com descarregamento em porto nacional, ou que permaneçam a bordo; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1473, de 02 de junho de 2014)

**III - as relativas à conclusão da desconsolidação, quarenta e oito horas antes da chegada da embarcação no porto de destino do conhecimento genérico.**

§ 1º Os prazos estabelecidos neste artigo poderão ser reduzidos para rotas e prazos de exceção.

Estabelecidas as informações a serem prestadas, os responsáveis pela sua prestação e o prazo para prestá-las, percebe-se que os fatos apontados pela autoridade fiscal como ensejadores da aplicação da penalidade discutida nestes autos subsomem-se perfeitamente às previsões normativas supra mencionadas. Vejamos:

De acordo com o auto de infração a Recorrente “concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075617993 a destempo em/a partir de 25/04/2017 15:46:41, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do(s) Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) HBL/MHBL 151705079658066”.

Da análise da documentação acostada aos autos confirma-se que a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075617993 (fls. 58/59), a partir do registro do conhecimento HBL nº 151705079658066 (fls. 60/61), foi realizada de forma extemporânea, ou seja, fora do prazo estabelecido na IN nº 800/2007, já que o registro do CE HBL ocorreu em 25/04/2017, às 15:46:41h, e a atracação da embarcação, segundo as informações da escala nº 17000140443 (fls. 57), aconteceu em 27/04/2017, às 12:02:00h, portanto, extrapolando o prazo mínimo de 48 horas antes da chegada da embarcação.

Ademais, ainda de acordo com o auto, a Recorrente “concluiu a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075614382 a destempo em/a partir de 25/04/2017 17:43:27, segundo o prazo previamente estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o registro extemporâneo do(s) Conhecimento(s) Eletrônico(s) (CE) Agregado(s) HBL/MHBL 151705079875245 151705079900452 151705079882969 151705079848353”

Consultando a documentação acostada aos autos confirma-se que a desconsolidação do Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075614382 (fls. 36/37), a partir do registro dos conhecimentos HBL nº 151705079875245 (fls. 38/39), 151705079900452 (fls. 43/44), 151705079882969 (fls. 48/49) e 151705079848353 (fls. 53/56), foi realizada de forma extemporânea, ou seja, fora do prazo estabelecido na IN nº 800/2007, já que os registros destes CEs HBL ocorreram, respectivamente, em 25/04/2017, às 17:43:27h, 25/04/2017, às 17:56:50h, 25/04/2017, às 17:50:17h e 25/04/2017, às 17:13:54h, e a atracação da embarcação, segundo as informações da escala nº 17000140443 (fls. 35), aconteceu em 27/04/2017, às 12:02:00h, portanto, extrapolando o prazo mínimo de 48 horas antes da chegada da embarcação.

Logo, não procede o argumento da Recorrente de que prestou as informações no prazo ou que a infração não seria a ela imputável. Pela documentação juntada aos autos, está claro que a Recorrente, na qualidade de agente de cargas, prestou informação sobre desconsolidação fora do prazo legal, dando ensejo à aplicação da multa prevista no artigo 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-lei n.º 37/66, com a redação dada pelo art. 77 da Lei n.º 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

#### **4.2. Da inexistência de tipificação da penalidade**

Tratar da tipicidade da infração é identificar o tipo penal (descrição abstrata da conduta e a sanção a ela cominada), a partir das normas legais que o estabelecem, e compará-lo com o acontecimento da vida real. Se o fato se subsume à norma, teremos configurada a tipicidade. Dito isso, é preciso destacar que no tópico anterior desse voto já se abordou as normas que estabelecem a infração pela prestação intempestiva de informações sobre veículo ou carga nele transportada ou sobre as operações executadas pelo transportador ou o agente de cargas (tipificação), e a subsunção da conduta da Recorrente a essas normas (tipicidade). Assim, por economia processual esse assunto não será discutido aqui novamente.

Ainda assim, cumpre destacar que, neste ponto de sua peça recursal, a Recorrente invoca o disposto no art. 107, IV, 'c', do Decreto-lei n.º 37/66, para defender que a norma busca punir quem embarça a fiscalização com dolo específico.

Acerca disso, é preciso dizer que a infração prevista na alínea 'c' (embarço à fiscalização) não se confunde com a prevista na alínea 'e' (não prestar informações no prazo). Embora deixar de prestar informações de interesse fiscal dentro do prazo fixado em norma possa acarretar embarço à fiscalização, tal conduta, por específica que é, se enquadra na previsão contida na alínea 'e' (que fora imputada à Recorrente no auto de infração) e não na tipificação da alínea 'c' do inciso IV do art. 107 do Decreto-lei n.º 37/66.

O fato é que tanto o embarço à fiscalização quanto a não prestação de informações no prazo são infrações que prescindem de culpa em sentido amplo. Basta que da ação ou omissão do sujeito decorra o fato típico para que a infração esteja configurada. Isso pode ser facilmente constatado a partir da leitura do art. 94 do Decreto-Lei n.º 37/1966, cujo teor reproduzo abaixo:

**Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.**

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, **a responsabilidade por infração independe da intenção do agente** ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Portanto, no sentido dessas normas, os termos ação e omissão (destacados pela Recorrente quando pugna pela imprescindibilidade de dolo para a ocorrência da infração), estão ligados à conduta (omissiva ou comissiva) que gera (pelo nexo causal) a infração, e não à intenção (dolo) ou à culpa, em sentido estrito, do agente. Como o art. 94 deixa claro, a infração estará configurada quando a conduta, seja ela voluntária ou involuntária, importe inobservância da norma.

Ademais, a Recorrente volta a suscitar a tese de que a ocorrência da infração de que trata esses autos se dá apenas pela não prestação das informações. Como já foi abordado esse ponto no item anterior deste voto não voltarei a tratá-lo aqui.

A Recorrente ainda alega que “*a norma pretende punir a quem embarace, dificulte ou impeça ação de fiscalização*”. Sobre isso é preciso dizer que a norma contida no artigo 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/66 não exige nenhum resultado naturalístico para a ocorrência da infração.

É inegável, todavia, a necessidade que as informações sobre o veículos e cargas sejam prestadas no prazo estabelecido em norma, pois é a partir delas que a Aduana define o tratamento a ser adotado a cada caso, de forma a racionalizar procedimentos e agilizar o despacho aduaneiro.

O objetivo principal dessa obrigação é o controle aduaneiro. Logo, a informação tempestiva interessa à administração tributária, pois possibilita que se constatem infrações como o subfaturamento de preços, o erro no enquadramento tarifário e a ausência de recolhimento de direitos antidumping ou compensatório. Assim, embora não seja um requisito para a configuração da infração, o embaraço à fiscalização, devido ao atraso na prestação das informações, não deixa de ser uma consequência em potencial.

Por fim, há que se registrar que a autuação não recorreu à analogia ou mesmo à interpretação extensiva da norma para enquadrar a situação fática ao tipo penal, visto que na descrição dos fatos contida no auto de infração e na documentação acostada aos autos está demonstrada a ocorrência de fato que se coaduna com a infração descrita no art. 107, inciso IV, alínea ‘e’, do Decreto-lei nº 37/1966.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

#### **4.3. Da ofensa ao princípio da motivação**

A recorrente argumenta, mais uma vez, que os prazos para a prestação de informações de que trata o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 800/2007 aplicam-se somente ao armador/transportador e que, portanto, “*o auto de infração originário é carecedor de fundamento que ampare sua existência, devendo, [...], ser anulado*”.

Ademais, a Recorrente invoca o art. 50, incisos I e II e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 para sustentar seu ponto. Eis o texto desse disposto:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Pois bem. Como já tratado acima, tal argumento não se sustenta quando colocado sob o crivo das normas que estabelecem a forma e os prazos para a prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que os transportadores e agentes de cargas executem.

Além disso, é preciso dizer que, em se tratando de auto de infração e do processo administrativo fiscal, prevalecem as normas específicas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, entre elas os requisitos da autuação previstos em seu art. 10, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

**III - a descrição do fato;**

**IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;**

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Analisando-se o auto de infração (fls. 02/34), vê-se que se trata de uma peça deveras analítica, que contempla não só os pontos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também oferece motivação explícita, clara e congruente para a exigência fiscal nele consubstanciada. Basta verificar os excertos reproduzidos no relatório deste acórdão.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

#### **4.4. Da denúncia espontânea**

Por fim, a Recorrente invoca o instituto da denúncia espontânea para afastar a multa pelo cometimento da infração. Assevera que “*suposta infração ocorreu no dia 07/04/2014, razão pela qual não se aplica ao presente caso a nova redação do artigo 32, §2º, da IN SRF nº 800/07, dada pela IN RFB nº 1473/14*”. Ressalta que a “*expressão ‘SE FOR O CASO’ [contida*

no art. 138 do Código Tributário Nacional] *abre a possibilidade de denúncia espontânea em situações onde não há pagamento de tributo, o que corresponderia às obrigações formais*”.

Trata-se de um argumento que, a julgar pelas peculiaridades da infração em análise, não merece guarida. Explico:

O objetivo da denúncia espontânea é estimular que o contribuinte informe à Administração Aduaneira a prática das infrações de natureza tributária e administrativa, antes que qualquer medida administrativa seja iniciada, recebendo em troca a exclusão da responsabilidade pela infração confessada.

Ocorre que em algumas situações, devido a uma impossibilidade jurídica ou até mesmo fática, a denúncia espontânea mostra-se inaplicável. É justamente esse o caso da infração de que trata o auto de infração, pois prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, na forma e no **prazo** estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, é uma obrigação que envolve dois requisitos indissociáveis: a informação e o prazo para prestá-la. Logo, não só a informação deve ser prestada na forma estabelecida, como também é necessário que sua prestação ocorra no prazo estipulado em norma.

Assim, ainda que, em momento posterior, o sujeito passivo venha a prestar de forma espontânea a informação, inexoravelmente, a infração já estará consumada, pois, por óbvio, não será mais possível cumprir o prazo e, inevitavelmente, o bem jurídico tutelado, qual seja, o controle aduaneiro, já terá sido colocado em risco, na medida em que a prestação de informações de maneira intempestiva atrapalha o fluxo de trabalho da aduana e prejudica o necessário exame prévio das cargas.

Traçando um paralelo com o direito penal, poderíamos, a grosso modo, comparar a denúncia espontânea do direito tributário com os institutos da desistência voluntária e do arrependimento eficaz, próprios daquele ramo do direito. No primeiro, o agente desiste voluntariamente de prosseguir nos atos executórios já iniciados (detém o *iter criminis*). No segundo, o agente, após encerrar os atos executórios de um delito, busca (e consegue) evitar o seu resultado. Em ambos os casos, o agente responde somente pelos atos que já praticou.

No entanto, nem todos os tipos de delito comportam a aplicação da desistência voluntária e do arrependimento eficaz. Nos chamados delitos unissubsistentes, não é possível a desistência voluntária, já que a execução destes ocorre em ato único, não havendo possibilidade de fracionamento. Por sua vez, os delitos classificados como formais e de mera conduta (também conhecidos como delitos de atividade), cuja consumação exige apenas a conduta do agente, dispensando-se a ocorrência de um resultado naturalístico, não comportam o arrependimento eficaz, pois não há resultado a ser evitado.

Assim é também no caso do descumprimento de prazo para prestação de informações de interesse do controle aduaneiro. Tendo em vista que a consumação da infração independe da ocorrência de um resultado naturalístico (art. 94 c/c art. 107, IV, ‘e’, do Decreto-Lei n.º 37/1966) e que uma vez extrapolado o prazo para a prestação das informações a infração já estará consumada, a denúncia espontânea torna-se inviável. Inclusive, na esteira desse entendimento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula CARF n.º 126:

**Súmula CARF n.º 126:** A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos

prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010.

No mais, os precedentes judiciais e administrativos citados pela Recorrente em sua peça recursal, embora sirvam de fundamento de argumentação, não possuem caráter vinculante por força de Lei. Portanto, seus efeitos não se estendem genericamente a outros casos e não vinculam as decisões das turmas deste Conselho.

Tanto é assim que é possível encontrar até mesmo na Câmara Superior de Recursos Fiscais posicionamento pela inaplicabilidade da denúncia espontânea nos casos envolvendo penalidade pelo descumprimento de prazos. A título de exemplo cito o **Acórdão n.º 9303-003.552**, de 26/04/2016, rel. Rodrigo da Costa Pôssas, cuja ementa segue reproduzida:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 07/06/2006

PENALIDADE ADMINISTRATIVA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

A modificação introduzida pela Lei 12.350, de 2010, no § 2º do artigo 102 do Decreto-lei 37/66, que estendeu às penalidades de natureza administrativa o excludente de responsabilidade da denúncia espontânea, não se aplica nos casos de penalidade decorrente do descumprimento dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Posto isso, tendo em vista que o caso concreto versa sobre o descumprimento de dever instrumental atinente à prestação tempestiva de informação acerca de veículo e cargas transportados, é plenamente aplicável a Súmula CARF n.º 126, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), restando afastado, portanto, o argumento de denúncia espontânea.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por acolher a preliminar que pede o reconhecimento da não concomitância entre este processo e a ação coletiva proposta pela ACTC, por rejeitar as demais preliminares e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João José Schini Norbiato

Fl. 29 do Acórdão n.º 3001-002.291 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo nº 11128.721567/2018-31

## Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Redator designado.

Apesar do bem fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, respeitosamente divergimos do seu entendimento apenas quanto à aplicação da multa por Conhecimento Eletrônico Agregado, por entender que a multa prevista no art. 107, inciso IV, alínea 'e', do Decreto-Lei nº 37/1966, deve ser aplicada em relação ao Conhecimento Eletrônico Genérico cuja informação deixou de ser prestada.

Neste sentido, o artigo 10 da IN RFB 800/07 estabelece que a informação da carga transportada no veículo compreende a informação dos conhecimentos eletrônico e da desconsolidação:

Art. 10. **A informação da carga transportada no veículo compreende:**

I - a informação do manifesto eletrônico;

II - a vinculação do manifesto eletrônico a escala;

III - **a informação dos conhecimentos eletrônicos;**

IV - **a informação da desconsolidação;**

V - a associação do CE a novo manifesto, no caso de transbordo ou baldeação da carga; e

VI - a transferência de CE entre manifestos. (**Grifamos**)

Ainda, o artigo 17 da IN 800/07 é claro ao dispor que a informação da desconsolidação da carga manifestada compreende a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados, e a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônico agregados, *ex vi*:

Art. 17. **A informação da desconsolidação da carga manifestada compreende:**

I - **a identificação do CE como genérico, pela informação da quantidade de seus conhecimentos agregados;** e

II - **a inclusão de todos os seus conhecimentos eletrônicos agregados.** (**Grifamos**)

Desta forma, considerando que a desconsolidação é relativa ao conhecimento genérico e que, por conseguinte, a inclusão de cada conhecimento agregado faz parte de uma mesma operação a ser informada ao Fisco - desconsolidação de carga de conhecimento genérico ou *master* -, a infração deve ser considerada em relação ao conhecimento genérico.

No presente caso, a recorrente concluiu a destempo a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075617993, com o registro extemporâneo do Conhecimento Eletrônico (CE) Agregado HBL/MHBL 151705079658066, e a desconsolidação relativa ao Conhecimento Eletrônico (CE) MBL 151705075614382, com o registro extemporâneo dos Conhecimentos Eletrônicos (CE) Agregados HBL/MHBL 151705079875245,

151705079900452, 151705079882969 e 151705079848353, tendo a autoridade autuante considerado cada registro extemporâneo de Conhecimento Eletrônico Agregado uma infração distinta.

Diante disto, com base nos dispositivos supra transcritos, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de aplicar apenas uma multa a cada Conhecimento Eletrônico Genérico, o que implica redução da multa aplicada no auto de infração de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) para R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues